

Audience publique du 9 novembre 2011

Recours formé par Monsieur ... et consort, ...
contre « *une décision implicite de rejet* »
du directeur de l'administration des Contributions directes
et contre un bulletin de la valeur unitaire et
de la base d'assiette de l'impôt foncier
en matière d'impôt foncier

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27493 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 17 novembre 2010 par Maître Gilbert Hellenbrand, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une « *décision implicite de rejet suite au silence de plus de trois mois du Directeur de l'Administration des contributions directes en rapport avec le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, bulletin daté du 18 février 2010, portant le numéro de dossier ...* » et « *pour autant que de besoin* » contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier émis le 18 février 2010 par le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes et portant le numéro de dossier ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 16 février 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 mars 2011 par Maître Gilbert Hellenbrand au nom de Monsieur ... et de son épouse Madame ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Gilbert Hellenbrand en sa plaidoirie.

En date du 18 février 2010, le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « service des évaluations immobilières », émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ci-après désignés par les « époux ... », un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, ci-après désigné par « le bulletin », portant fixation spéciale au 1^{er} janvier 2010 pour changement de genre d'une parcelle de terrain, qualifiant d'« *immeuble non bâti* » un immeuble leur

appartenant, sis dans la commune de ..., section ..., portant les indications cadastrales ..., lieu-dit « ... ».

Par un courrier de leur mandataire du 18 mai 2010, les époux ... introduisirent une réclamation auprès de l'administration des Contributions directes - service des évaluations immobilières à l'encontre du bulletin.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 17 novembre 2010, les époux ... ont fait introduire un recours tendant, suivant le dispositif de la requête auquel le tribunal peut seul avoir égard, principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une « *décision implicite de rejet suite au silence de plus de trois mois du Directeur de l'Administration des contributions directes en rapport avec le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, bulletin daté du 18 février 2010, portant le numéro de dossier ...* » et « *pour autant que de besoin* » du bulletin.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement a soulevé l'irrecevabilité du recours au motif que la requête aurait été introduite prématurément, en exposant que la réclamation devant le directeur aurait été introduite le 25 mai 2010, alors que la requête introductive d'instance aurait été déposée le 17 novembre 2010, de sorte que le délai de six mois, tel que prévu par l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », n'aurait pas été respecté en l'espèce.

Les demandeurs répliquent qu'en la matière de l'impôt foncier, par opposition à la matière des impôts directs, ni l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996, ni le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », ne seraient applicables. Ils exposent que l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 se référerait uniquement au paragraphe 228 AO qui ne traiterait pas du recours adressé au service des évaluations immobilières et qu'il ne saurait y avoir deux délais différents dans une même matière selon que la réclamation serait adressée au directeur ou au service des évaluations immobilières.

En vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 : « *Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation (...)* ».

Le paragraphe 228 AO dispose que : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1^{er}, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond.* »

Le paragraphe 212a AO vise plus particulièrement les bulletins de la base d'assiette (« Steuermeßbescheide »), c'est-à-dire les bulletins d'établissement, émis dans la procédure d'imposition relative à l'impôt foncier et à l'impôt commercial communal, tel que c'est le cas du bulletin de l'espèce.

Il résulte ainsi de la lecture combinée des dispositions des paragraphes 228 AO, 212a AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 que, et contrairement à ce qui est soutenu par les demandeurs, l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 et le paragraphe 228 AO sont applicables en la matière de l'impôt foncier. En effet, les décisions que le législateur considère comme bulletins et susceptibles d'être contestées par la voie de la réclamation auprès du directeur sont énumérées au paragraphe 228 AO qui renvoie notamment au paragraphe 212a AO visant entre autres les bulletins de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, tel que cela a été retenu ci-dessus.

Quant au recours dirigé contre une « décision implicite de rejet » du directeur à la suite de l'introduction d'une réclamation dirigée contre le bulletin

A cet égard, il y a lieu de rappeler que les contestations relatives aux impôts directs de l'Etat tombant dans le champ de compétence du tribunal administratif sont énumérées à l'article 8 de la loi du 7 novembre 1996, qui, d'après l'agencement de ladite loi, fait en sorte que ne sont pas applicables en matière fiscale les dispositions de l'article 4 (1) de la même loi, qui permettent l'introduction d'un recours contentieux contre une décision implicite de rejet supposée être prise par l'administration à laquelle une demande a été adressée, sans qu'une décision administrative expresse soit intervenue dans un délai de trois mois. La non-applicabilité du prédit article 4 (1) aux recours en matière fiscale est par ailleurs confortée par les travaux préparatoires de la loi du 7 novembre 1996 suivant lesquels « *par opposition au domaine administratif, le silence de l'administration n'est pas à considérer comme le rejet de la demande. (...) Il en résulte également que dans ce cas le recours est dirigé, non pas contre une décision implicite de rejet, mais contre la [décision] initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée* » (cf. doc. parl. 3940^{A2}, Amendements adoptés par la commission des institutions et de la révision constitutionnelle, p.5, ad. (3) 3.).

Seule est donc applicable en la matière la disposition de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996, précitée.¹

En l'espèce, les demandeurs se sont adressés par courrier de leur mandataire du 18 mai 2010 au directeur, de sorte que ce serait le silence de ce dernier qui serait constitutif de la décision implicite de rejet ainsi dégagée dans la logique de la requête.

Il découle toutefois des développements qui précèdent, qu'en matière fiscale, aucun recours contre une décision implicite de rejet se dégageant du silence gardé pendant plus de trois mois par le directeur à la suite de l'introduction d'une réclamation n'est prévu par la législation en vigueur, de sorte que le tribunal administratif doit déclarer le recours irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre une prétendue décision implicite de rejet du directeur qui résulterait de son silence gardé à la suite de l'introduction d'une réclamation.

Quant au recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin

L'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 prévoyant un recours de pleine juridiction en la matière, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

¹ cf. trib. adm. 21 mars 2002, n° 12843 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 658, et autres références y citées

Néanmoins, la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin est conditionnée par l'expiration du délai de six mois tel que prévu à l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996, suscité.

Il résulte de cette disposition que le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois a le droit de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de six mois, qui court à partir de l'introduction de la réclamation contre le bulletin, s'apprécie au jour de l'introduction du recours. Si le délai de six mois n'est pas encore révolu, le recours est à déclarer irrecevable pour avoir été introduit prématurément.²

Il est constant en cause que la réclamation des demandeurs datée du 18 mai 2010 a été réceptionnée par le directeur le 25 mai 2010, tel que cela se dégage de la décision de ce dernier du 22 novembre 2010 versée parmi les pièces du dossier administratif et du cachet d'entrée figurant sur la réclamation des demandeurs telle qu'elle est versée parmi les pièces du dossier administratif, ainsi que de l'avis de réception ayant accompagné ladite réclamation envoyée par courrier recommandé tel qu'il figure parmi les pièces versées par les demandeurs.

Indépendamment de la question de l'objet du présent recours, alors que le directeur a statué sur la réclamation des demandeurs introduite par le prédit courrier du 18 mai 2010 par une décision explicite en date du 22 novembre 2010, il convient de retenir que le recours contentieux dirigé contre le bulletin et déposé au greffe du tribunal administratif le 17 novembre 2010 est à déclarer irrecevable pour avoir été introduit prématurément, le délai de six mois depuis la date de l'introduction de la réclamation auprès du directeur, à savoir le 25 mai 2010, n'ayant pas encore été révolu à la date en question.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin est irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours dans la mesure où il est dirigé contre une prétendue décision implicite de rejet qui résulterait du silence gardé par le directeur à la suite de l'introduction d'une réclamation contre le bulletin ;

se déclare compétent pour statuer sur le recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin ;

le déclare irrecevable dans cette mesure ;

² cf. trib. adm. 21 mars 2002, n° 12843 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 659

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre le bulletin ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 9 novembre 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 10.11.2011
Le Greffier du Tribunal administratif